

Fiscalitat directa

Alejandro García Heredia

PID_00195564



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. Impost de societats: règim especial ESFL	7
1.1. Àmbit d'aplicació	7
1.2. Rendes exemptes	7
1.3. Explotacions econòmiques exemptes	9
1.4. Base imposable	11
1.5. Tipus de gravamen i quotes	12
1.6. Obligacions formals	12
1.7. Dissolució de l'entitat	14
2. Impost de societats: règim especial d'entitats parcialment exemptes	15
2.1. Àmbit d'aplicació	15
2.2. Rendes exemptes	16
2.3. Base imposable i tipus de gravamen	17
3. Tributs locals	19
3.1. Àmbit d'aplicació	19
3.2. Impost sobre béns immobles (IBI)	20
3.3. Impost sobre activitats econòmiques (IAE)	20
3.4. Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (IIVTNU)	21
Activitats	23
Exercicis d'autoavaluació	23
Solucionari	25

Introducció

La finalitat d'aquest mòdul és analitzar la fiscalitat directa de les entitats sense ànim de lucre en l'àmbit de l'IS i dels tributs locals. En relació amb l'IS, cal distingir entre ESFL i altres entitats sense ànim de lucre que no tenen aquesta condició perquè no reuneixen els requisits que ja hem estudiat en el mòdul "Àmbit d'aplicació". Tots dos tipus d'entitats estan parcialment exemptes de l'IS, però estan subjectes a règims diferents. Les ESFL es poden acollir al règim fiscal especial de la Llei 49/2002, el contingut de la qual s'analitza en el primer epígraf d'aquest mòdul. D'altra banda, les entitats sense ànim de lucre que no tenen aquesta condició estan subjectes al règim especial d'entitats parcialment exemptes de l'IS (capítol XV del títol VII de la LIS), el contingut del qual s'analitza en el segon epígraf d'aquest mòdul. En tots dos casos, s'examinen qüestions com les rendes exemptes o les normes per a la determinació de la base imposable.

D'altra banda, també s'exposen els beneficis fiscals en matèria de tributs locals a què tenen dret les ESFL acollides a la Llei 49/2002. Les exempcions en matèria de tributs locals per les ESFL afecten tres impostos directes: dos de caràcter obligatori (IBI i IAE) i un de potestatiu (IIVTNU). Així mateix, s'analitzen les normes concretes sobre l'aplicació del règim fiscal especial en matèria de tributs locals, com ara les relatives a l'exercici de l'opció, renúncia o devolució.

Objectius

- 1.** Relacionar els àmbits d'aplicació del règim especial de les ESFL i del règim especial d'entitats parcialment exemptes.
- 2.** Entendre el règim especial de les ESFL previst en la Llei 49/2002.
- 3.** Comprendre el règim especial d'entitats parcialment exemptes previst en la LIS.
- 4.** Delimitar els requisits per a l'aplicació del règim fiscal especial en matèria de tributs locals a les ESFL.
- 5.** Identificar els beneficis fiscals de les ESFL en l'àmbit dels tributs locals.

1. Impost de societats: règim especial ESFL

1.1. Àmbit d'aplicació

Les ESFL que compleixin els requisits que hem analitzat es poden acollir al règim fiscal especial de la Llei 49/2002. En relació amb l'IS, aquest règim implica diverses especialitats que s'analitzaran a continuació, com ara exempcions i un tipus de gravamen reduït. En tot el que no estigui previst en la Llei 49/2002, s'hi apliquen subsidiàriament les normes de l'IS (article 5 Llei 49/2002). Per tant, a continuació analitzarem les especialitats que preveu aquesta llei per a les ESFL.

1.2. Rendes exemptes

Estan exemptes de l'IS les següents rendes obtingudes per ESFL (article 6 Llei 49/2002):

1) Les **derivades dels ingressos següents**:

- **Donatius i donacions** rebuts per a col·laborar en les finalitats de l'entitat.
- Aportacions o donacions en concepte de **dotació patrimonial**, en el moment de la seva constitució o en un moment posterior.
- **Ajudes econòmiques** rebudes en virtut dels convenis de col·laboració empresarial i de contractes de patrocini publicitari.

Convenis de col·laboració empresarial

Els convenis de col·laboració empresarial en activitats d'interès general són aquells pels quals les entitats beneficiàries del mecenatge, a canvi d'una ajuda econòmica per a la realització de les activitats que efectuïn en compliment de l'objecte o finalitat específica de l'entitat, es comprometen per escrit a difondre, per qualsevol mitjà, la participació del col·laborador en aquestes activitats (article 25 Llei 49/2002).

Patrocini publicitari

El contracte de patrocini publicitari és aquell pel qual el patrocinat, a canvi d'una ajuda econòmica per a la realització de la seva activitat esportiva, benèfica, cultural, científica o d'una altra índole, es compromet a col·laborar en la publicitat del patrocinador (article 22 Llei 34/1988, d'11 de novembre, general de publicitat).

- **Quotes** satisfetes pels associats, col·laboradors o benefactors, sempre que no es corresponguin amb el dret a percebre una prestació derivada d'una explotació econòmica no exempta.

Vegeu també

Hem estudiat aquests requisits en l'apartat "Àmbit objectiu: requisits per a gaudir del règim fiscal especial" del mòdul "Àmbit d'aplicació".

Règims forals

Recordem que el que estableix aquesta llei s'entén sense perjudici dels règims forals del País Basc i Navarra.

Lectura recomanada

M. Gil del Campo (2005). *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*. Valencia: Cisspraxis.

Lectura recomanada

C. Márquez Sillero (2007). *La exención de las fundaciones en el impuesto sobre sociedades*. Madrid: La Ley.

- **Subvencions**, excepte les destinades a finançar la realització d'exploracions econòmiques no exemptes.
- 2) Les **procedents del patrimoni mobiliari i immobiliari** de l'entitat: dividends i participacions en beneficis de societats, interessos, cànon i lloguers, entre d'altres.
 - 3) Les **derivades d'adquisicions o transmissions**, per qualsevol títol, de béns o drets, incloent-hi les obtingudes en ocasió de la dissolució i liquidació de l'entitat.
 - 4) Les **obtingudes en l'exercici de les explotacions econòmiques exemptes**.
 - 5) Les que **hagin de ser atribuïdes o imputades a les ESFL i procedeixin de rendes exemptes** incloses en algun dels apartats anteriors.
 - 6) En el cas de **federacions esportives i dels comitès Olímpic i Paralímpic**, n'estan exemptes les rendes que compleixin dos requisits:
 - Que procedeixin de la celebració, retransmissió o difusió per qualsevol mitjà de les competicions amistoses o oficials en què participin les seleccions nacionals o autonòmiques.
 - Que l'organització d'aquestes competicions sigui de la seva exclusiva competència.

Exemple

Una fundació, la finalitat de la qual és l'assistència i inclusió social, està acollida al règim especial de les ESFL i ha percebut les rendes següents: 50.000 euros per una donació, 500.000 euros en concepte de quotes dels associats, 20.000 euros per una subvenció de l'Administració i 8.000 euros en dividends per la seva participació en una altra entitat. N'estan exemptes les rendes obtingudes per la fundació?

Totes les rendes percebudes per la fundació estan exemptes de l'IS. Les donacions n'estan exemptes, sempre que siguin per a col·laborar en les finalitats de l'entitat; les quotes dels associats també n'estan exemptes; sempre que no es corresponguin amb el dret a percebre una prestació derivada d'una explotació econòmica no exempta; les subvencions n'estan exemptes, tret que es destinin a finançar la realització d'exploracions econòmiques no exemptes, i els dividends n'estan exempts, ja que procedeixen del patrimoni mobiliari de la fundació.

Les rendes exemptes **no estan sotmeses a retenció ni ingrés a compte** (article 12 Llei 49/2002). L'acreditació de les ESFL a efectes de l'exclusió de l'obligació de retenir o ingressar a compte s'efectua mitjançant un **certificat** expedit per l'òrgan competent de l'AEAT.

Lectura recomanada

A. Corcuera Torres (2008). "Las rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades derivadas de explotaciones económicas desarrolladas por entidades deportivas sin ánimo de lucro". *Revista Jurídica del Deporte Aranzadi* (núm. 24).

En el certificat ha de constar que l'ESFL ha comunicat a l'Administració tributària l'opció per l'aplicació del règim fiscal especial i que no hi ha renunciat. El període de vigència del certificat s'estén des de la data de l'emissió fins a la finalització del període impositiu en curs del sol·licitant (article 4 RD 1270/2003).

En relació amb l'acreditació del dret a l'exclusió de l'obligació de retenir o ingressar a compte, hi ha una **especialitat o excepció** en el cas de l'**Església catòlica** i **altres confessions religioses** que tinguin subscrits amb l'Estat acords de cooperació. L'acreditació d'aquestes entitats s'efectua mitjançant un certificat expedit, a petició de l'entitat interessada i amb vigència indefinida, per part de l'òrgan competent de l'AEAT en què s'acrediti que es tracta d'alguna d'aquestes entitats religioses. En la sol·licitud, l'entitat ha d'acreditar la seva personalitat i naturalesa mitjançant el certificat de la seva inscripció emès pel Registre d'Entitats Religioses del Ministeri de Justícia (DA única RD 1270/2003).

Entitats religioses excloses de l'excepció

Aquesta especialitat no s'aplica a les entitats religioses següents de la Llei 49/2002:

- Fundacions d'entitats religioses (DA 8a.).
- Associacions i entitats religioses de les diferents confessions que es dediquin a activitats religioses, beneficodocents, mèdiques i hospitalàries o d'assistència social (DA 9a., paràgraf segon).

1.3. Explotacions econòmiques exemptes

Sempre que es **duguin a terme en compliment del seu objecte o finalitat** específica, estan exemptes de l'IS les rendes obtingudes per ESFL que procedeixin de les **explotacions econòmiques** següents (article 7 Llei 49/2002):

1) Prestació de serveis de promoció i gestió de l'**acció social**, i la prestació de serveis d'assistència i inclusió social que s'indiquen a continuació (s'hi inclouen les activitats auxiliars o complementàries d'aquells, com ara serveis accessoris d'alimentació, allotjament o transport):

- Protecció de la infància i de la joventut.
- Assistència a la tercera edat.
- Assistència a persones en risc d'exclusió o dificultat social o víctimes de maltractaments.
- Assistència a persones amb discapacitat, incloent-hi la formació ocupacional, la inserció laboral i l'explotació de granges, tallers i centres especials on duguin a terme el seu treball.

Lectura recomanada

S. Montesinos Oltra (2010). "Exención de rentas y ejercicio de actividades económicas por las entidades sin ánimo de lucro". *Tribuna Fiscal* (núm. 232).

- Assistència a minories ètniques.
- Assistència a refugiats i asilats.
- Assistència a emigrants, immigrants i transeünts.
- Assistència a persones amb càrregues familiars no compartides.
- Acció social comunitària i familiar.
- Assistència a exreclusos.
- Reinserció social i prevenció de la delinqüència.
- Assistència a alcoholòlics i toxicòmans.
- Cooperació per al desenvolupament.
- Inclusió social de les persones a què es refereixen els paràgrafs anteriors.

2) Prestació de serveis d'**hospitalització o assistència sanitària** (s'hi inclouen les activitats auxiliars o complementàries d'aquests, com ara el lliurament de medicaments o serveis accessoris d'alimentació, allotjament i transport).

3) Recerca científica i desenvolupament tecnològic.

4) Les dels **béns declarats d'interès cultural** d'acord amb la normativa del patrimoni històric de l'Estat i de les comunitats autònomes, i les de museus, biblioteques, arxius i centres de documentació. Perquè estiguin exemptes aquestes explotacions, es requereix que es compleixin les exigències que estableix aquesta normativa, en particular respecte dels deures de visita i exposició pública d'aquests béns.

5) Organització de **representacions musicals**, coreogràfiques, teatrals, cinematogràfiques o circenses.

6) Les de **parcs** i altres espais naturals protegits de característiques similars.

7) **Ensenyament** i formació professional (en tots els nivells i graus del sistema educatiu), educació infantil fins als tres anys (incloent-hi la guarda i custòdia de nens fins a aquesta edat), educació especial, educació compensatòria i educació permanent i d'adults, quan estiguin exemptes de l'IVA. També s'hi inclouen les explotacions econòmiques d'alimentació, allotjament o transport realitzades per centres docents i col·legis majors pertanyents a ESFL.

8) Organització d'**exposicions, conferències**, col·loquis, cursos o seminaris.

9) Elaboració, edició, publicació i venda de **llibres, revistes, fullets**, material audiovisual i material multimèdia.

10) Prestació de **serveis de caràcter esportiu** a persones físiques que practiquin l'esport o l'educació física, sempre que aquests serveis estiguin directament relacionats amb aquestes pràctiques i a excepció dels serveis relacionats amb espectacles esportius i dels prestats a esportistes professionals.

11) Les que tinguin un **caràcter merament auxiliar o complementari** de les explotacions econòmiques exemptes o de les activitats encaminades a complir les finalitats estatutàries o l'objecte de l'entitat sense finalitats lucratives.

12) Les d'**escassa rellevància**. Es consideren com a tals aquelles que tinguin un import net de la xifra de negoci de l'exercici que no superi en conjunt 20.000 euros.

13) Comercialització per part l'ONCE de qualsevol tipus de joc autoritzat pel Govern (DA 5a. Llei 49/2002).

Explotacions econòmiques que no tenen caràcter auxiliar o complementari

No es considera que les explotacions econòmiques tenen un caràcter merament auxiliar o complementari quan l'import net de la xifra de negocis de l'exercici corresponent al conjunt d'aquestes excedeixi el 20% dels ingressos totals de l'entitat.

Exemple

Una fundació acollida al règim especial de les ESFL té com a objecte social l'assistència a alcohòlics i toxicòmans. Entre els seus ingressos figuren 50.000 euros per la venda de productes d'artesanía elaborats per les persones a les quals assisteix i 8.000 euros per un bé immoble que té llogat a estudiants. N'estan exemptes les rendes obtingudes per la fundació?

Els ingressos per la venda de productes d'artesanía n'estan exemptos perquè procedeixen d'una explotació econòmica exempta, ja que deriven de la prestació de serveis d'assistència i inclusió social (article 7 Llei 49/2002). Per la seva banda, els rendiments immobiliaris són renda exempta, ja que deriven del patrimoni immobiliar de la fundació (article 6 Llei 49/2002).

1.4. Base imposable

Les ESFL només inclouen a la base imposable de l'IS les **rendes derivades de les explotacions econòmiques no exemptes**, és a dir, les alienes al seu objecte i la seva finalitat i les que no s'inclouen entre les analitzades en l'apartat anterior.

D'altra banda, **no tenen la consideració de despeses deduïbles**, a més de les que estableix la normativa general de l'IS, les següents (article 8 Llei 49/2002):

- Despeses imputables exclusivament a les rendes exemptes.
- Quantitats destinades a l'amortització d'elements patrimonials no afectes a les explotacions econòmiques sotmeses a gravamen.
- Quantitats que constitueixin l'aplicació de resultats i, en particular, dels excedents d'explotacions econòmiques no exemptes.

Despeses parcialment imputables

Les despeses parcialment imputables a les rendes no exemptes són deduïbles en el percentatge que representin els ingressos obtinguts en l'exercici d'explotacions econòmiques no exemptes respecte dels ingressos totals de l'entitat.

1.5. Tipus de gravamen i quotes

El tipus de gravamen a què està sotmesa la base imposable de les ESFL és el 10% (article 10 Llei 49/2002). El resultat d'aplicar el tipus de gravamen a la base imposable és la quota íntegra de l'impost que pot ser minorada en l'import de les deduccions que hi siguin aplicables per a obtenir la quota líquida.

Elements patrimonials afectes parcialment

En el cas d'elements patrimonials afectes parcialment a la realització d'activitats exemptes, no són deduïbles les quantitats destinades a l'amortització en el percentatge en què l'element patrimonial estigui afecte a la realització d'aquesta activitat.

Les deduccions aplicables són les previstes amb caràcter general en la normativa de l'IS: deduccions per doble imposició interna i internacional, bonificacions i deduccions per a incentivar la realització de determinades activitats. Per a obtenir la quota diferencial, la quota líquida s'ha de minorar en l'import dels pagaments a compte efectuats, i pot donar lloc a una quota diferencial positiva o negativa (a ingressar o a retornar).

Exemple

Una fundació aollida al règim especial de les ESFL l'objecte de la qual és la reinserció social i la prevenció de la delinqüència ha desenvolupat importants teràpies ocupacionals i de reinserció que s'han publicat i s'han difós en diversos mitjans de comunicació. Per aquesta activitat, la fundació ha obtingut 100.000 euros i ha tingut unes despeses imputables exclusivament a aquesta activitat de 30.000 euros. Com tributen aquestes rendes en l'IS?

L'objecte social de la fundació és la reinserció social i la prevenció de la delinqüència. Les rendes que obtingui per aquesta explotació econòmica estan exemptes de l'IS. En canvi, si realitza altres activitats econòmiques al marge del compliment del seu objecte social, haurà de tributar pels ingressos derivats d'aquestes, tret que es tracti d'activitats complementàries o d'escassa rellevància. En aquest cas, considerem que les rendes obtingudes procedeixen d'activitats econòmiques no exemptes. Per a determinar la tributació d'aquestes rendes, cal deduir les despeses imputables a aquestes activitats (100.000 - 30.000 = 70.000) i aplicar-hi un tipus de gravamen del 10%, per la qual cosa la quota seria de 7.000 euros.

1.6. Obligacions formals

El règim especial previst en la Llei 49/2002 es refereix expressament a les obligacions comptables i a l'obligació de declarar que afecten les ESFL.

Les ESFL que obtinguin rendes d'exploracions econòmiques no exemptes tenen **les obligacions comptables** previstes en la normativa de l'IS. La comptabilitat d'aquestes entitats s'ha de portar de tal manera que permeti identificar els ingressos i les despeses corresponents a les explotacions econòmiques no exemptes (article 11 Llei 49/2002).

Lectura recomanada

Diversos autors (2004). *Las asociaciones: régimen contable y régimen fiscal*. Cizur Menor: Aranzadi.

Règim comptable de les fundacions

Quant al règim comptable de les fundacions, hem de tenir en compte les previsions generals contingudes en la normativa reguladora (article 25 Llei 50/2002 i 26 i següents RD 1337/2005). Algunes de les normes principals sobre la comptabilitat de les fundacions són:

- Les fundacions han de portar una comptabilitat ordenada i adequada a la seva activitat, que permeti un seguiment cronològic de les operacions realitzades. Per a això, la normativa els exigeix tenir un llibre diari, un llibre d'inventaris i comptes anuals.
- El president (o la persona que correspongui segons els estatuts o acords) formula els comptes anuals, que han de ser aprovades en el termini màxim de sis mesos des del tancament de l'exercici pel patronat de la fundació. Els comptes anuals comprenen el balanç, el compte de resultats i la memòria. Els comptes anuals formen una unitat i s'han de redactar amb claredat i mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de la fundació.
- Els comptes anuals els aprova el patronat de la fundació i s'han de presentar al Protectorat dins els deu dies hàbils següents a l'aprovació. Si escau, s'hi pot adjuntar l'informe d'auditoria. El Protectorat, una vegada examinats i comprovada l'adequació formal a la normativa vigent, els ha de depositar en el Registre de Fundacions. Qualsevol persona pot obtenir informació dels documents dipositats.
- Quan es realitzin activitats econòmiques, la comptabilitat de les fundacions s'ha d'ajustar al que disposa el Codi de comerç, i ha de formular comptes anuals consolidats quan la fundació es trobi en qualsevol dels supòsits allí previstos per a la societat dominant. En tot cas, s'ha d'incorporar informació detallada en un apartat específic de la memòria, indicant els diferents elements patrimonials afectes a l'activitat mercantil.

Règim comptable de les associacions

Quant a la comptabilitat de les associacions, hem de tenir en compte la seva normativa general (article 14 LO 1/2002). Les associacions han de portar una comptabilitat que permeti obtenir una imatge fidel del patrimoni, del resultat i de la situació financera de l'entitat, i també de les activitats realitzades; a més, han d'efectuar un inventari dels seus béns i recollir en un llibre les actes de les reunions dels seus òrgans de govern i representació. Els associats poden accedir a tota aquesta documentació. Els comptes de les associacions els aprova anualment l'assemblea general.

Quant a l'**obligació de declarar**, les ESLF que decideixin acollir-se al règim especial estan obligades a incloure en la declaració de l'IS la totalitat de les seves rendes, tant les rendes exemptes com les que no ho són (article 13 Llei 49/2002).

1.7. Dissolució de l'entitat

El règim especial de les ESFL també estableix una **regla de valoració en cas de transmissió del patrimoni d'una entitat dissolta** (article 9 Llei 49/2002). Els béns i drets integrants del patrimoni resultant de la dissolució d'una ESFL que es transmeten a una altra ESFL es valoren en l'adquirent, a efectes fiscals, pels mateixos valors que tenien en l'entitat dissolta abans de que es fes la transmissió, i es manté igualment la data d'adquisició per part de l'entitat dissolta.

Reversió del patrimoni a l'aportant

Recordem que un dels requisits per a gaudir del règim especial de les ESFL es refereix al fet que, en cas de dissolució, el seu patrimoni es destini íntegrament a alguna de les entitats beneficiàries del mecenatge o a entitats públiques de naturalesa no fundacional que persegueixin finalitats d'interès general. En aquest sentit, en cap cas tenen la condició d'ESFL, a efectes d'aquesta llei, les entitats el règim jurídic de les quals permeti, en els supòsits d'extinció, la reversió del seu patrimoni a l'aportant d'aquest o als seus hereus o legataris, tret que la reversió estigui prevista en favor d'alguna entitat beneficiària del mecenatge (article 3.6).

Obra social de les caixes d'estalvi

A més, s'estableix una excepció a aquest requisit general: les ESFL poden destinar el patrimoni resultant de la dissolució a l'obra social de les caixes d'estalvi, sempre que estigui expressament previst en el negoci fundacional o en els estatuts de l'entitat dissolta (DA 11a. Llei 49/2002).

2. Impost de societats: règim especial d'entitats parcialment exemptes

2.1. Àmbit d'aplicació

El règim especial d'entitats parcialment exemptes s'estableix per a una sèrie d'entitats que s'indiquen en l'article 9.3 LIS. Entre aquestes entitats hi ha les entitats sense ànim de lucre a les quals no sigui aplicable el règim especial de la Llei 49/2002 (ja sigui perquè no és entre els tipus d'entitats a què es refereix la Llei i/o perquè no compleix els requisits que s'hi exigeixen).

En suma, en l'IS s'estableixen dos règims especials d'exempció parcial (articles 9.2 i 9.3 LIS):

- Règim especial de la Llei 49/2002. S'aplica a les ESFL que compleixin tots els requisits i ho sol·licitin.
- Règim especial d'entitats parcialment exemptes: articles 120-122 LIS (capítol XV del títol VII). S'aplica automàticament a totes les entitats compreses en l'article 9.3 LIS sense necessitat de sol·licitud.

Aquest segon règim s'aplica a les entitats a les quals es refereix l'article 9.3 LIS, entre les quals hi ha les entitats sense ànim de lucre a les quals no sigui aplicable el règim especial de la Llei 49/2002. Igualment, s'aplica a diverses entitats de base associativa o corporativa l'objecte principal de les quals no és l'ànim de lucre, encara que ocasionalment el puguin tenir: unions, federacions i confederacions de cooperatives; col·legis professionals, associacions empresarials, cambres oficials i sindicats de treballadors; fons de promoció d'ocupació, mútues d'accidents de treball i malalties professionals de la Seguretat Social; l'entitat Ports de l'Estat i les autoritats portuàries.

Hem de tenir en compte l'**aplicació subsidiària de la normativa general** de l'IS, és a dir, en tot el que no estigui previst en els règims especials, s'hi apliquen les normes generals de l'IS. Per tant, en els apartats següents analitzem només les especialitats del règim d'entitats parcialment exemptes i ens remetem per a altres qüestions a la normativa general de l'impost. Les especialitats que presenta aquest règim es resumeixen en una relació de rendes exemptes i de despeses no deduïbles, mentre que per a altres qüestions s'apliquen les normes generals (per exemple, en matèria de normes de valoració, deduccions, bonificacions o pagaments a compte). A més, si les entitats parcialment

Vegeu també

Hem vist quines són aquestes entitats parcialment exemptes en l'apartat "Entitats no incloses en l'àmbit subjectiu" del mòdul "Àmbit d'aplicació".

Lectura recomanada

A. Blázquez Lidoy (2011). "Cuestiones conflictivas de las exenciones subjetivas y entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades". *Quincena Fiscal Aranzadi* (núm. 4).

exemptes compleixen els requisits del règim especial d'entitats de dimensió reduïda, també poden aplicar els incentius fiscals previstos per a aquest tipus d'empreses.

2.2. Rendes exemptes

Les entitats a les quals sigui aplicable aquest règim especial han de tenir en compte que es consideren **rendes exemptes** les procedents de les activitats següents (article 121 LIS):

- **Activitats que constitueixin el seu objecte social o finalitat específica.**
- **Adquisicions i transmissions a títol lucratiu.** S'exigeix que tant les unes com les altres s'obtinguin o es realitzin en compliment de l'objecte o la finalitat específica de l'entitat.
- **Transmissió onerosa de béns.** Perquè aquestes rendes n'estiguin exemptes s'han de complir diversos requisits:
 - Afectació dels béns: els béns han d'estar afectes a la realització de l'objecte o finalitat específica.
 - Destinació de la renda: el total del producte obtingut s'ha de destinar a noves inversions relacionades amb aquest objecte o finalitat específica.
 - Termini de reinversió: les noves inversions s'han de fer dins el termini comprès entre l'any anterior a la data del lliurament o la posada a disposició de l'element patrimonial i els tres anys posteriors. En cas que la inversió no es faci dins d'aquest termini, l'entitat ha d'ingressar la part de quota íntegra corresponent a la renda obtinguda, els interessos de demora i la quota corresponent al període impositiu en què va vèncer el termini de reinversió.
 - Manteniment dels béns: els béns adquirits com a resultat de la reinversió s'han de mantenir en el patrimoni de l'entitat durant set anys, excepte que la seva vida útil sigui inferior. La transmissió d'aquests elements abans que acabi el termini esmentat determina la integració a la base imposable de la part de renda no gravada, tret que l'import obtingut sigui objecte d'una nova reinversió.

Exemple

Una associació no subjecta al règim de la Llei 49/2002 ha venut un bé immoble afecte al seu objecte social. Durant els tres anys següents ha reinvertit la meitat de la renda obtinguda en la transmissió en béns afectes al seu objecte social. N'està exempta la renda obtinguda per reinversió?

L'associació només reinverteix el 50% de la renda obtinguda, per la qual cosa haurà de tributar, pel que fa a la resta, al tipus de gravamen del 25% i pagar els interessos de demora corresponents.

Exemple

Una associació benèfica transmet el local on fa les seves activitats i posteriorment es dissol. L'import obtingut en la venda del local es lliura a altres associacions benèfiques que persegueixen finalitats anàlogues. N'està exempta la renda obtinguda per reinversió?

En aquest cas no hi és aplicable l'exempció per reinversió. Les rendes que es posin de manifest en la transmissió onerosa d'elements afectes a la realització de l'objecte o finalitat específica n'estan exemptes, sempre que el total del producte obtingut es destini a noves inversions relacionades amb aquest objecte o finalitat. En aquest cas no es compleix aquest requisit, ja que l'entitat es dissol i lliura l'import de la venda a altres entitats.

En canvi, **no n'estan exemptes** les rendes derivades de les fonts o activitats següents:

- **Explotacions econòmiques.**

Concepte de rendiments d'explotacions econòmiques

Són rendiments d'una explotació econòmica tots els que, procedint del treball personal i del capital conjuntament, o d'un de sol d'aquests factors, impliquin per part del subjecte passiu l'ordenació per compte propi dels mitjans de producció i dels recursos humans, o d'un de tots dos, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis.

Ports de l'Estat i autoritats portuàries

En el cas de l'entitat de dret públic Ports de l'Estat i de les autoritats portuàries, es considera que no procedeixen de la realització d'explotacions econòmiques les rendes següents: a) ingressos tributaris, b) ingressos procedents de l'exercici de la potestat sancionadora i de l'activitat administrativa realitzades per les autoritats portuàries i c) ingressos procedents de l'activitat de coordinació i control d'eficiència del sistema portuari realitzada per l'ens públic Ports de l'Estat.

- **Patrimoni.**
- **Transmissions diferents de les assenyalades anteriorment.**

Exemple

Una associació sense ànim de lucre, que no té la declaració d'utilitat pública, ha obtingut les rendes següents: 50.000 euros per quotes dels associats, 10.000 euros d'interessos, 2.000 euros de dividendes i 10.000 euros d'un donatiu destinat al compliment del seu objecte social. N'estan exemptes les rendes obtingudes per l'associació?

L'associació no es pot acollir al règim especial de les ESFL, ja que no té la declaració d'utilitat pública; per tant, tributa en el règim especial d'entitats parcialment exemptes de l'IS. D'acord amb aquest, els ingressos per quotes dels associats i donatius n'estan exemptes. No obstant això, ha de tributar pels interessos i dividendes al tipus de gravamen del 25%, ja que es tracta d'una entitat que no té la condició d'ESFL de la Llei 49/2002.

2.3. Base imposable i tipus de gravamen

En el règim de les entitats parcialment exemptes s'estableixen també unes normes especials per a la determinació de la base imposable (article 122 LIS). Així, no tenen la consideració de despeses fiscalment deduïbles, a més de les establertes amb caràcter general en la LIS, les següents:

Lectura recomanada

A. Guezuraga Ugalde (2002) "El ejercicio de explotaciones económicas y su tributación en la fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro". *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* (núm. 12).

- **Despeses imputables exclusivament a les rendes exemptes.**
- Quantitats que constitueixin **aplicació de resultats** i, en particular, dels que es destinin al sosteniment de les activitats exemptes.

El **tipus de gravamen** és el 25% per a les entitats sense ànim de lucre que no tenen la condició d'ESFL de la Llei 49/2002 (article 28.2.e LIS).

Despeses parcialment imputables

Les despeses parcialment imputables a les rendes no exemptes són deduïbles en el percentatge que representin els ingressos obtinguts en l'exercici d'explotacions econòmiques no exemptes respecte dels ingressos totals de l'entitat.

3. Tributs locals

3.1. Àmbit d'aplicació

Les ESFL que estiguin dins l'àmbit d'aplicació de la Llei 49/2002 i decideixin acollir-se al règim especial també poden gaudir de diverses **exempcions en matèria de tributs locals** (articles 15 Llei 49/2002 i 2 RD 1270/2003). Les exempcions que s'estableixen en matèria de tributs locals afecten tres impostos directes: uns de caràcter obligatori (IBI i IAE) i un altre de potestatiu (IIVTNU).

El règim fiscal especial en matèria de tributs locals també és voluntari i requereix, per tant, **comunicar a l'òrgan competent l'exercici d'aquesta opció**. Per a això, les ESFL han de comunicar a l'ajuntament corresponent que han optat per l'aplicació del règim fiscal especial de la Llei 49/2002:

- En relació amb l'exempció en l'IBI i en l'IIVTNU, la comunicació s'ha de dirigir a l'ajuntament competent per raó de la localització del bé immoble de què es tracti.
- En relació amb l'exempció en l'IAE, la comunicació s'entén realitzada amb la presentació de la declaració censal per la qual es comunica a l'Administració tributària l'opció d'acollir-se al règim fiscal especial de les ESFL.

D'altra banda, i sense necessitat d'efectuar aquesta comunicació, a les ESFL també els són aplicables la resta de les exempcions previstes amb caràcter general en la Llei d'hisendes locals.

Si l'ESFL **renuncia a l'aplicació del règim fiscal especial**, també ha de comunicar aquesta circumstància als ajuntaments competents. En el cas de l'IAE, la comunicació de la renúncia també s'entén realitzada amb la presentació de la declaració censal.

Es reconeix expressament el **dret a la devolució** de les quantitats ingressades per les ESFL que tinguin dret a l'aplicació del règim fiscal especial en relació amb els tributs locals.

Les exempcions en matèria de tributs locals també s'apliquen a l'**Institut d'Espanya** i a les **reials acadèmies** integrades en aquest, i a les institucions de les comunitats autònomes amb llengua oficial pròpia que tinguin finalitats anàlogues a les de la Reial Acadèmia Espanyola (DA 10a. Llei 49/2002).

3.2. Impost sobre béns immobles (IBI)

Estan exempts de l'IBI els béns dels quals siguin titulars les ESFL, excepte els afectes a explotacions econòmiques no exemptes de l'IS.

En altres paraules, n'estan exempts els béns següents:

- Béns no afectes a explotacions econòmiques.
- Béns afectes a explotacions econòmiques exemptes, és a dir, que siguin explotacions econòmiques que es troben dins les exempcions i que es desenvolupin en compliment de l'objecte o la finalitat específica de l'entitat.

En aquest sentit, la DGT ha considerat que, en cas que el bé immoble sigui objecte d'arrendament, no es considera afecte a una activitat econòmica pel fet que l'arrendatari afecti aquest immoble a una activitat econòmica, sigui quina sigui aquesta activitat econòmica i tant si el rendiment d'aquesta activitat econòmica de l'arrendatari està subjecte a l'impost que correspongui com si n'està exempt. Per tant, si una ESFL és propietària d'un bé immoble en què no realitza explotació econòmica però el té arrendat i l'arrendatari sí que hi fa una activitat econòmica, l'immoble està de totes maneres exempt de l'IBI (CV 1940-05).

3.3. Impost sobre activitats econòmiques (IAE)

Les ESFL estan exemptes de l'IAE per les **explotacions econòmiques** que realitzin, sempre que siguin explotacions econòmiques exemptes de l'IS. No obstant això, aquestes entitats han de presentar una declaració d'alta en la matrícula de l'IAE i una declaració de baixa en cas de cessament en l'activitat.

Al marge del règim fiscal especial de la Llei 49/2002, entre les **exempcions de l'IAE previstes amb caràcter general en l'LHL** trobem diverses que poden ser aplicables a les entitats sense ànim de lucre, amb independència de si tenen o no la condició d'ESFL. Així, les entitats següents estan exemptes de l'IAE (article 82 LHL):

- Organismes públics de recerca.

Lectura recomanada

J. Pedreira Menéndez (2001). "Exención en el IBI de las fundaciones que desarrollan explotaciones económicas conexas con sus fines". *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* (núm. 20).

Vegeu també

Hem vist aquest tipus d'explotacions en l'apartat "Explotacions econòmiques exemptes".

Lectura recomanada

I. Martín Degano (2002). "La competencia desleial en l'exempció del IAE de la Llei de Fundacions". *Jurisprudència Tributària Aranzadi* (núm. 3).

- **Establiments d'ensenyament pagats per fundacions** declarades benèfiques o d'utilitat pública.
- **Establiments d'ensenyament** en tots els graus que **no tinguin ànim de lucre i estiguin en règim de concert educatiu**. L'exempció també hi és aplicable si els establiments faciliten als alumnes llibres o articles d'escriptori o els presten serveis de mitja pensió o internat. També hi és aplicable, fins i tot, si venen en el mateix establiment els productes dels tallers dedicats a aquest ensenyament, sempre que l'import d'aquesta venda, sense utilitat per a cap particular o tercera persona, es destini exclusivament a l'adquisició de matèries primeres o al sosteniment de l'establiment.
- Les **associacions i fundacions de disminuïts** físics, psíquics i sensorials, sense ànim de lucre, per les activitats de caràcter pedagògic, científic, assistencials i d'ocupació que realitzin per a l'ensenyament, educació, rehabilitació i tutela de minusvàlids. L'exempció també hi és aplicable encara que venguin els productes dels tallers dedicats a aquestes finalitats, sempre que l'import d'aquesta venda, sense utilitat per a cap particular o tercera persona, es destini exclusivament a l'adquisició de matèries primeres o al sosteniment de l'establiment.
- La **Creu Roja Espanyola**. Aquesta entitat no està obligada a presentar una declaració d'alta en la matrícula de l'IAE.

Les exempcions relatives a establiments d'ensenyament i associacions i fundacions de disminuïts tenen caràcter pregat i es concedeixen, quan escaigui, a instàncies de part.

3.4. Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (IIVTNU)

Estan exempts de l'IIVTNU els increments corresponents quan l'obligació legal de satisfer aquest impost recaigui sobre una ESFL.

En el supòsit de **transmissions de terrenys** o de constitució o transmissió de drets reals de gaudi limitadors del domini sobre aquests efectuades a títol oneros per una ESFL, l'exempció està condicionada al fet que els terrenys també compleixin els requisits establerts per a aplicar-hi l'exempció de l'IBI.

Al marge del règim fiscal especial de la Llei 49/2002, entre les exempcions de l'IIVTNU previstes amb caràcter general en l'LHL, hi trobem diverses que poden ser aplicables a les entitats sense ànim de lucre, amb independència

de si tenen o no la condició d'ESFL. Així, n'estan exempts els **increments corresponents quan l'obligació de satisfer l'impost recau sobre les entitats sense ànim de lucre** següents (article 105.2 LHL):

- Institucions que tinguin la qualificació de benèfiques o de beneficodocents.
- Mutualitats de previsió social.
- La Creu Roja Espanyola.

Exemple

Un col·legi concertat ha obtingut una plusvàlua per la transmissió d'uns terrenys de la seva propietat. Està exempta aquesta plusvàlua de l'IIVTNU?

Sí, ja que els centres concertats es consideren assimilats a les fundacions beneficodocents a efectes de l'aplicació a aquests dels beneficis fiscals i no fiscals que estiguin reconeguts en les entitats esmentades, amb independència de tots els altres que els puguin correspondre en consideració a l'activitat educativa que duguin a terme (article 50 LO 8/1985 i V1850-05). Els col·legis majors també gaudeixen de la condició de fundacions beneficodocents (vegeu STS de 6 de febrer de 1997, RJ 1997/779).

Règim fiscal de les mutualitats de previsió social

Les mutualitats de previsió social no han de tenir ànim lucre (article 64.3 RDLeg 6/2004), però no són ESFL de la Llei 49/2002. No obstant això, la DGT ha considerat que tampoc no tributen en el règim d'entitats parcialment exemptes de l'IS (article 9.3), ja que no es tracta de les mútues a les quals es refereix expressament aquest precepte (V1371-07).

Activitats

1. Indiqueu les rendes i explotacions econòmiques exemptes del règim fiscal especial de les ESFL.
2. Assenyaieu les especialitats en matèria de despeses deduïbles previstes en la Llei 49/2002.
3. Definiu l'àmbit d'aplicació del règim especial de les entitats parcialment exemptes que no tenen la consideració d'ESFL.
4. Comenteu les rendes exemptes en el règim especial d'entitats parcialment exemptes de l'IS.
5. Enumereu els beneficis fiscals de les ESFL en matèria de tributs locals.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. Indiqueu quines de les següents rendes obtingudes per una ESFL dedicada a la recerca científica i al desenvolupament tecnològic estan exemptes de l'IS:
 - a) Quotes satisfetes pels associats sempre que no es corresponguin amb el dret a percebre una prestació derivada d'una explotació econòmica no exempta.
 - b) Les procedents d'explotacions econòmiques consistents en l'organització de representacions teatrals i musicals.
 - c) Les procedents d'explotacions econòmiques consistents en la prestació de serveis de caràcter esportiu a persones físiques.
2. Respecte de les rendes exemptes rebudes per una ESFL,...
 - a) no hi ha l'obligació de declarar-les, ja que no tributen.
 - b) s'inclouen en la base imposable de l'IS.
 - c) no estan subjectes a retenció o a ingrés a compte, però cal que l'ESFL comuniqui la seva condició a aquests efectes.
3. A efectes del règim especial de les ESFL de la Llei 49/2002, són deduïbles...
 - a) les despeses imputables exclusivament a rendes exemptes.
 - b) les quantitats destinades a l'amortització d'elements patrimonials afectes a les explotacions econòmiques sotmeses a gravamen.
 - c) les quantitats que constitueixin l'aplicació de resultats i, en particular, dels excedents d'explotacions econòmiques no exemptes.
4. A efectes del règim especial de les ESFL de la Llei 49/2002, les rendes derivades d'explotacions econòmiques no exemptes es graven al tipus del..
 - a) 30%.
 - b) 1%.
 - c) 10%.
5. Una entitat sotmesa al règim especial d'entitats parcialment exemptes de l'IS ha rebut un donatiu de 2.000 euros i ha obtingut 1.000 euros de dividendes per la seva participació en una altra entitat. Tant el donatiu com els dividendes obtinguts es destinen al compliment del seu objecte social. Ha de tributar l'entitat pel donatiu i els dividendes percebuts?
 - a) No, tant els donatius com els dividendes n'estan exemptes, perquè es destinen al compliment del seu objecte social.
 - b) Ha de tributar pels dividendes, però el donatiu n'està exempt.
 - c) Ha de tributar pel donatiu, però els dividendes n'estan exemptes.
6. Per a calcular la base imposable, les entitats sotmeses al règim especial d'entitats parcialment exemptes de l'IS, es poden deduir..
 - a) les despeses imputables exclusivament a rendes exemptes d'acord amb la normativa general de l'impost.
 - b) les quantitats que constitueixin l'aplicació de resultats.
 - c) les pèrdues per deterioració del valor dels elements patrimonials d'acord amb la normativa general de l'impost.

7. Un sindicat de treballadors...

- a) tributa en el règim especial de les ESFL de la Llei 49/2002.
- b) tributa en el règim d'entitats parcialment exemptes de l'impost sobre societats.
- c) tributa en el règim general de l'IS.

8. Les quotes que rep dels seus afiliats una associació sense ànim de lucre no subjecta al règim especial de Llei 49/2002...

- a) n'estan exemptes, ja que procedeixen de la realització d'activitats que constitueixen el seu objecte social o finalitat específica.
- b) no n'estan exemptes, ja que procedeixen de la realització d'una explotació econòmica.
- c) n'estan exemptes, sempre que es mantinguin en el patrimoni de l'entitat durant set anys.

9. Les ESFL a les quals sigui aplicable el règim de la Llei 49/2002...

- a) estan exemptes del pagament de tots els tributs locals.
- b) estan exemptes del pagament de taxes i contribucions especials locals.
- c) poden gaudir de determinades exempcions en l'IBI, l'IAE i l'IIVTNU.

10. El règim fiscal especial en matèria de tributs locals que és aplicable a les ESFL...

- a) és voluntari i d'aplicació automàtica, no requereix comunicar l'opció a l'ajuntament competent.
- b) s'ha de comunicar en el cas de l'IBI, però en els altres impostos locals no requereix cap comunicació.
- c) en relació amb l'exempció en l'IAE, la comunicació s'entén realitzada amb la presentació de la declaració censal per la qual es comunica a l'Administració tributària l'opció d'acollir-se al règim fiscal especial de les ESFL.

Casos pràctics

11. Una associació privada sense ànim de lucre té per objecte social el foment i la difusió de la música clàssica. Per al compliment de les seves finalitats organitza certàmens, actuacions, concerts, conferències, viatges, cursos d'ensenyament, publicacions i qualsevol altra activitat que redundi en el benefici de l'objecte social. En aquest exercici ha obtingut ingressos per concerts, per venda de discos i per aportacions dels socis. Estan exemptes de l'IS les rendes obtingudes per l'associació en aquest exercici?

12. Una fundació té com a finalitat fundacional la promoció, la divulgació, el desenvolupament i la potenciació de les tècniques i formes de gestió de l'aigua que optimitzin l'aprofitament dels recursos hídrics. En el desenvolupament de les seves finalitats, la fundació ha realitzat activitats de recerca i desenvolupament de sistemes tècnics que permeten un millor aprofitament dels recursos hídrics i que han culminat en l'obtenció d'una sèrie de patents i models d'utilitat que han estat registrats sota la titularitat de la fundació en el Registre de la Propietat Industrial. La fundació realitza l'explotació econòmica d'aquestes patents i models d'utilitat, i destina, d'acord amb els seus estatuts, més del 70% dels ingressos obtinguts a la realització de les finalitats fundacionals. La fundació compleix tots els requisits que estableix l'article 3 de la Llei 49/2002. Estan exemptes de l'IS les rendes obtingudes per la fundació derivades de l'explotació econòmica de les patents i models d'utilitat registrades sota la seva titularitat?

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

1. a

2. c

3. b

4. c

5. b

6. c

7. b

8. a

9. c

10. c

11. En primer lloc, hem d'indicar que l'associació és subjecte passiu de l'IS (article 7 LIS). D'altra banda, l'article 9.3 LIS considera entitats parcialment exemptes les entitats i institucions sense ànim de lucre a les quals no sigui aplicable el títol II de la Llei 49/2002. En aquest cas no consta que l'associació tingui la declaració d'utilitat pública, per la qual cosa no hi és aplicable la Llei 49/2002. Ara bé, en la mesura que és una associació sense ànim de lucre, hi és aplicable el règim especial d'entitats parcialment exemptes que preveu el capítol XV del títol VII LIS (articles 120-122).

L'aplicació d'aquest règim especial implica que, tal com estableix l'article 121, estan exemptes de l'IS les rendes següents:

- Les que procedeixin de la realització d'activitats que constitueixin el seu objecte social o finalitat específica.
- Les derivades d'adquisicions i de transmissions a títol lucratiu, sempre que les unes i les altres s'obtinguin en compliment del seu objecte social o finalitat específica.
- Les que es posin de manifest en la transmissió onerosa de béns afectes a la realització de l'objecte social o finalitat específica quan l'import obtingut es destini a noves inversions relacionades amb aquest objecte social o finalitat específica.

L'exempció no afecta els rendiments derivats d'explotacions econòmiques, ni els derivats del patrimoni, ni els increments de patrimoni diferents dels esmentats anteriorment.

Es consideren rendiments d'una explotació econòmica tots els que, procedint del treball personal i del capital conjuntament, o d'un només d'aquests factors, comportin per part del subjecte passiu l'ordenació per compte propi dels mitjans de producció i de recursos humans, o d'un de tots dos, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis.

En definitiva, les rendes obtingudes per l'associació n'estan exemptes, sempre que procedeixin de la realització del seu objecte social o finalitat específica i no derivin de l'exercici d'una explotació econòmica. Quant a això, les **quotes satisfetes pels socis** generalment constitueixen rendes exemptes en la mesura que compleixin aquesta condició. No obstant això, si l'associació també realitza activitats que comporten l'existència d'una explotació econòmica, les rendes procedents d'aquestes activitats n'estan subjectes i no exemptes, tant si les operacions es realitzen amb tercers aliens a l'associació, com si es realitzen amb els associats.

Per la seva banda, la realització de **concerts** i la **venda de discos** de l'associació deriven de l'exercici d'una explotació econòmica, sense perjudici que realitzi altres activitats que puguin tenir la mateixa consideració, ja que representen per part de l'associació l'ordenació per compte propi dels mitjans de producció i de recursos humans, o d'un de tots dos, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis (V0416-10).

12. D'acord amb la Llei 49/2002, tenen la condició d'ESFL les fundacions que compleixin els requisits que preveu l'article 3. Com que en el cas plantejat s'indica que la fundació compleix aquests requisits, podem afirmar que té la condició d'ESFL i que es pot aplicar el règim fiscal especial previst per a aquestes entitats.

L'article 6 de la Llei 49/2002 estableix que estan exemptes de l'IS, entre altres rendes, les obtingudes en l'exercici de les explotacions econòmiques exemptes a què es refereix l'article 7. Aquest precepte estableix que estan exemptes de l'IS les rendes obtingudes per ESFL que procedeixin de les determinades explotacions econòmiques, sempre que siguin desenvolupades en compliment del seu objecte o finalitat específica. Entre les explotacions econòmiques a què es refereix el precepte s'indiquen expressament les de "recerca científica i desenvolupament tecnològic".

D'altra banda, recordem que l'article 3.3r. de la Llei 49/2002 assenyala que les ESFL desenvolupen una explotació econòmica quan realitzen l'ordenació per compte propi de mitjans de producció i de recursos humans, o d'un de tots dos, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis.

La fundació té com a finalitat fundacional la promoció, la divulgació, el desenvolupament i la potenciació de les tècniques i formes de gestió de l'aigua que optimitzin l'aprofitament dels recursos hídrics. Tal com s'indica en el cas plantejat, la fundació ha realitzat activitats de recerca i desenvolupament que han culminat en l'obtenció d'una sèrie de patents i models d'utilitat que han estat registrats sota la titularitat de la fundació, i la fundació ha realitzat l'explotació econòmica d'aquestes patents i models d'utilitat.

Així doncs, es pot afirmar que l'explotació de la recerca i el desenvolupament de sistemes tècnics que permetin un millor aprofitament dels recursos hídrics té la consideració d'explotació econòmica a efectes de la Llei 49/2002, d'acord amb l'article 3.3r. Per tant, és possible considerar-la com a explotació econòmica desenvolupada en compliment del seu objecte o la seva finalitat específica.

És un requisit indispensable perquè qualsevol projecte tingui la consideració de recerca o desenvolupament que incorpori un component científic o tecnològic, en la mesura que sigui una indagació original i planificada que incorpori noves tecnologies i que persegueixi descobrir nous coneixements en relació amb els productes utilitzats. Si hi concorren aquestes circumstàncies, les rendes derivades d'aquesta activitat estarien emparades per l'exempció de l'article 7.3 de la Llei 49/2002.

No obstant això, en aquest cas es planteja la qüestió addicional de si l'explotació econòmica de les patents i models d'utilitat en què culminen les activitats de recerca i desenvolupament de la fundació es pot entendre inclosa en l'explotació econòmica de recerca científica i desenvolupament tecnològic a què es refereix l'exempció de l'article 7.3 de la Llei 49/2002.

Com que es manifesta que les patents i els models d'utilitat que explota la fundació són resultat o culminació de les seves activitats de recerca i desenvolupament de sistemes tècnics que permeten un millor aprofitament dels recursos hídrics, sembla possible considerar que, en aquest cas, aquesta explotació forma part de l'explotació econòmica de recerca científica i desenvolupament tecnològic a què es refereix l'exempció de l'article 7 de la Llei 49/2002 (V0454-12).